Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 31636 du rôle
Inscrit le 6 novembre 2012

Audience publique du 2 décembre 2013

Recours formé par
Monsieur AAA et Madame BBB,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31636 du rôle et déposée le 6 novembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Alexandre Chateaux, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur AAA et de son épouse, Madame BBB, demeurant à ….., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 août 2012, référencée sous le numéro ….., ayant reçu leur réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2003 et 2004 et ayant, par réformation *in pejus* fixé l'impôt sur le revenu dû pour les années d'imposition 2003 et 2004 à …… euros, respectivement à …… euros ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 janvier 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Alexandre Chateaux, au greffe du tribunal administratif le 8 février 2013 au nom de Monsieur AAA et de Madame BBB ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 mars 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jessy Jacquotte, en remplacement de Maître Alexandre Chateaux, et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 11 novembre 2013.

Le 9 septembre 2004, respectivement le 10 avril 2005, Monsieur AAA et Madame BBB, désignés ci-après par « les époux AAA-BBB », déposèrent leurs déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2003 respectivement 2004 auprès de l'administration des Contributions directes.

Par courrier du 17 janvier 2006, le préposé du bureau d'imposition Pétange, section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition » informa les époux AAA-BBB que l'imposition de leurs revenus concernant les années 2003 et 2004 divergerait de leurs déclarations sur différents points, en les invitants à présenter leurs observations sur ces points dans un délai de quinze jours.

Le 26 avril 2006, le bureau d'imposition émit le bulletins de l'impôt sur le revenu concernant les années 2003 et 2004 à l'égard des époux AAA-BBB en retenant un bénéfice négatif provenant d'une profession libérale du montant de … euros concernant l'année 2003 et de …. euros concernant l'année 2004. Lesdits bulletins indiquèrent que : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : redressements opérés suivant le détail fourni dans la lettre du 17.01.2006* ».

Par courrier daté au 8 mai 2006 et reçu par le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », le 12 mai 2006, les époux AAA-BBB introduisirent une réclamation contre les bulletins précités de l'impôt sur le revenu des années 2003 et 2004, en reprochant notamment au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en compte l'intégralité des pertes réalisées par Monsieur AAA au cours des années 2003 et 2004 dans le cadre de l'exercice d'une profession libérale.

Par décision du 3 août 2012, le directeur déclara la réclamation recevable quant à la forme et quant au fond fixa par réformation *in pejus* l'impôt sur le revenu dû pour les années d'imposition 2003 et 2004 à …. euros, respectivement à …. euros. Le directeur retint notamment que les pertes réalisées par Monsieur AAA au cours des années 2003 et 2004 dans le cadre de l'exercice d'une profession libérale ne seraient pas déductibles au motif que les conditions pour l'imposition d'un bénéfice ou d'une perte résultant de l'activité d'expert-comptable à titre indépendant ne seraient pas remplies en l'espèce. Ladite décision est fondée sur les motifs et considérations suivants :

« *Vu la requête introduite le 10 mai 2006 par les époux, le sieur AAA et la dame BBB, demeurant à ….., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2003 et 2004, les deux émis en date du 26 avril 2006 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir redressé leurs impositions au point qu'elles aboutissent dès à présent à « un revenu imposable de EUR

.... » (2003) (.... euros en 2004), « bien que selon nos calculs il n'est de EUR .... » (2003) (.... euros en 2004), « un (sic) différence de EUR .... » (2003) (.... euros en 2004) ; que « ce chiffre consiste essentiellement d'une différence de

1. *EUR .... » (2003) (.... euros en 2004) « dans le calcul du revenu net provenant d'une occupation salariée*

2. *EUR ..... » (2003) (.... euros en 2004) « dans le calcul de la perte provenant de l'exercice d'une profession libérale » ;*

que dès lors pour l'année litigieuse 2003 « le décompte suite au bulletin d'imposition réclame un solde dû de EUR .... bien que selon nos chiffres nous estimons qu'un remboursement d'impôt payés (sic) en trop d'au moins EUR .... nous est dû par vos services, une différence de EUR ... », alors que pour l'année litigieuse 2004 « le décompte suite au bulletin d'imposition montre un excédent d'impôts payés et donc remboursable de EUR .... bien que selon nos chiffres nous estimons qu'un remboursement d'impôt payés (sic) en trop d'au moins EUR .... nous est dû par vos services, une différence de EUR .... » ; qu'afin de mieux se faire comprendre, les réclamants ont ajouté à leur requête deux tableurs « Excel » supposés clarifier leur point de vue vis-à-vis du directeur statuant au contentieux ;

Considérant que l'instruction du dossier fiscal a révélé des divergences notables, notamment en ce qui concerne les rubriques du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, du revenu net provenant d'une occupation salariée, du revenu net provenant de la location de biens, de même que celle concernant les dépenses spéciales ;

<u>En ce qui concerne le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale</u>

Considérant que le réclamant a joint à ses déclarations d'impôt des années en cause des formulaires de l'administration des contributions intitulés « Dépenses d'exploitation payées (modèle 152) » sur lesquels il a couché un état de ses dépenses en relation avec sa prétendue future activité d'expert-comptable à titre indépendant ; qu'il a en outre précisé qu'au cours des années litigieuses 2003 et 2004, il n'aurait pas touché des recettes ;

Considérant que le bureau d'imposition a admis, même à défaut passager de recettes d'exploitation, à titre de dépenses d'exploitation relatives à une éventuelle activité future d'expert-comptable à titre indépendant, certains des frais déclarés par le réclamant, tout en en rejetant une série d'autres ; que le réclamant, étant d'avis que non seulement une partie mais l'intégralité des frais déclarés seraient susceptibles d'être admis en tant que dépenses d'exploitation et partant, de diminuer le revenu imposable, conteste néanmoins la façon de procéder du bureau d'imposition ;

Considérant néanmoins qu'en vertu du § 243 AO, le directeur est obligé d'instruire aussi bien en faveur qu'en défaveur du contribuable ;

Considérant qu'en vertu de l'article 91, alinéa 1, n°1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) le bénéfice provenant de l'exercice de l'activité d'expert-comptable à titre indépendant est considéré, parmi d'autres, comme bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, pour autant que l'activité est exercée d'une façon indépendante ;

Considérant que l'article 91 L.I.R. ne fait que ranger dans une catégorie de revenus particulière le bénéfice engendré par certaines activités qui, à défaut de cette mesure, serait

considéré comme bénéfice commercial ; que d'ailleurs, sauf exceptions visées à l'article 93 L.I.R., les dispositions des articles 16 à 60 L.I.R. et concernant le bénéfice commercial, sont également applicables au bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale ; qu'ainsi, tout comme le bénéfice commercial, le bénéfice de l'exercice d'une profession libérale trouve son origine dans une activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale (article 14 n°1 L.I.R.) ;

Considérant qu'il s'ensuit que ces quatre conditions doivent être remplies simultanément pour qu'une imposition d'un bénéfice ou d'une perte résultant de l'exercice d'une profession libérale puisse avoir lieu ;

Considérant qu'en l'espèce il ne fait pas de doute que l'activité du réclamant est exercée de façon indépendante et de manière permanente ; que la participation à la vie économique est, partant, présumée se réaliser par l'offre de prestations de services d'expert-comptable ; qu'il reste à analyser s'il y a existence d'un but de lucre ;

Considérant que pour que cette dernière condition soit remplie, il faut que le contribuable puisse s'attendre, du moins à longue durée et en tenant compte de tous les faits et circonstances de l'espèce, à réaliser un résultat positif engendré par son activité (cf. BFH du 23.05.1985 ; IV R 84/82 ; BStBI II 1985, p.515) ; que ses « visées personnelles d'obtenir un gain au sens de la loi fiscale doivent être réalisables et qu'il ne suffit pas qu'elles se manifestent sous l'aspect d'efforts impropres à aboutir à un rendement économique » (cf. Conseil d'Etat du 7 mai 1958, n°5456 du rôle et jurisprudence administrative constante) ;

Considérant que l'instruction a révélé qu'en l'espèce aucun résultat positif n'a été dégagé ni antérieurement ni postérieurement aux années litigieuses ; que les pertes engendrées par son activité ont régulièrement été épongées par les autres revenus du réclamant et notamment par son salaire, de même que par le salaire de son épouse ;

Considérant de plus que le réclamant a régulièrement déboursé des sommes importantes à titre d'annonces et de publicité, de frais de voyage et de représentation, de frais de voiture et de dépenses pour travaux exécutés par des tiers, sans que jamais le moindre gain pécuniaire ne se soit réalisé, qu'il s'avère donc du moins douteux qu'un lien entre ses dépenses et la recherche de la réalisation d'un revenu n'ait existé ; que toutes ces dépenses ainsi qu'une participation financière personnelle aux frais peut régulièrement être considérée comme indice d'une absence de but de lucre (BFH du 23.05.1985 cf. supra) ; qu'elle soulève également le doute de la participation à la vie économique en général, le risque financier inhérent à la recherche d'une clientèle étant considérablement réduit par la contribution pécuniaire du réclamant et de son épouse ;

Considérant que compte tenu de ces faits et circonstances, il peut être raisonnablement admis qu'en l'espèce l'expectative d'un bénéfice global par son activité fait défaut, hypothèse d'ailleurs confirmée par l'arrêt de son activité à partir de l'année d'imposition 2005 et par l'absence, au cours des deux années litigieuses, d'un quelconque revenu réalisé moyennant des prestations de services pour le compte de tiers ;

Considérant qu'il découle de tout ce qui précède qu'il n'a pu être établi ni que l'activité d'expert-comptable ait été exercée dans un but de lucre ni qu'il y ait effectivement eu participation à la vie économique en général ; qu'il s'ensuit que les conditions pour

l'imposition d'un bénéfice ou d'une perte résultant de l'activité d'expert-comptable à titre indépendant ne sont pas remplies en l'espèce ;

En ce qui concerne le revenu net provenant d'une occupation salariée

Considérant que les différences de calcul résultent avant tout de la prise en compte par les réclamants, en tant que point de départ du calcul du revenu net provenant d'une occupation salariée, de la rémunération semi-nette, au lieu de la rémunération brute, en l'espèce une erreur manifeste de la part des réclamants, de même qu'ils ont déduit l'abattement conjoint sous cette même rubrique, alors que celui se compose de plusieurs forfaits distincts, à mettre en compte, le cas échéant, dans les rubriques y afférentes, de sorte que les réclamants ont déduit les dits forfaits et abattements à deux reprises ;

Considérant, à titre explicatif, que l'abattement conjoint, sollicité par les réclamants dans le cadre de la détermination du revenu net provenant d'une occupation salariée et indiqué toujours sur les fiches de retenue d'impôt additionnelles renseignant un taux fixe de retenue, est composé, d'une part, de l'abattement extra-professionnel (i.e. 4.500 euros) et de l'abattement compensatoire pour salariés (i.e. 600 euros), et, d'autre part, du forfait pour frais d'obtention relatifs à une occupation salariée (i.e. 540 euros) et du minimum forfaitaire pour dépenses spéciales (i.e. 480 euros), l'abattement conjoint ne constituant qu'une mesure provisoire d'allégement fiscal au niveau du volet de la retenue d'impôt sur salaires, les fiches additionnelles imposant toujours le revenu semi-net au moyen d'un taux fixe, celui-ci ne pouvant tenir compte, à la base, et contrairement aux barèmes d'impôt, des divers forfaits prévus par la loi fiscale ; que les calculs effectués de la part du bureau d'imposition ne prêtent, en ce qui concerne la détermination du revenu net provenant d'une occupation salariée, pas à critique, sauf en ce qui concerne les frais de déplacement du réclamant relatifs à l'année d'imposition 2003 ;

Considérant qu'aux termes de l'article 105bis alinéa 3 L.I.R., lors d'une modification de la situation du contribuable par suite de changement de son domicile ou de son lieu de travail, la nouvelle situation n'est prise en considération que s'il en résulte un accroissement du nombre des unités d'éloignement ; qu'il échet dès lors d'octroyer le forfait pour frais de déplacement au réclamant, vu son lieu de résidence, en l'espèce ...., et son lieu de travail au début de l'année litigieuse 2003, en l'espèce ....., dans son intégralité, qui s'élève à 19 unités (i.e. 1.881 euros) ;

En ce qui concerne le revenu net provenant de la location de biens

Considérant que les réclamants se sont vus octroyer, de la part de l'employeur de la réclamante, durant les deux années litigieuses, des recettes provenant de l'économie et de la bonification d'intérêts, exemptes d'impôt, conformément aux dispositions de l'article 115 alinéa 22 L.I.R. ;

Considérant que l'article 104 L.I.R. définit dans son alinéa 1er les recettes mises à la disposition du contribuable dans le cadre de l'une des catégories de revenus nets mentionnées aux numéros 4 à 8 de l'article 10 L.I.R. ; qu'aux termes de l'alinéa 3 du même article, un règlement grand-ducal pourra réglementer l'évaluation forfaitaire de certaines recettes en espèces et en nature ;

Considérant que le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 L.I.R. précise à l'article 1er, que l'économie d'intérêts résulte d'un prêt

sans intérêts mis directement ou indirectement par l'employeur à la disposition de son salarié ; qu'en l'espèce, les prêts contractés par les réclamants afin de financer leur résidence principale ne sont pas directement mis à leur disposition au travers de leurs employeurs ; que néanmoins l'employeur de la réclamante comptabilise une partie de son salaire en tant qu'avantage en nature, tombant sous les dispositions de l'article 115 alinéa 22 L.I.R., précité, de sorte que cette partie dès lors exemptée ne saurait néanmoins faire l'objet d'une déduction, faute de double exemption, sous la rubrique du revenu net provenant de la location de biens ; que le bureau d'imposition est, partant, à confirmer dans ses réflexions ;

En ce qui concerne les intérêts débiteurs tombant sous la rubrique des dépenses spéciales

Considérant que les réclamants entendent déduire, sous la rubrique des dépenses spéciales, la quote-part de leurs intérêts débiteurs relatifs au[x] *prêts hypothécaires finançant leur résidence principale, et dépassant les maxima susceptibles de déduction dans la catégorie du revenu net provenant de la location de biens ;*

Considérant que, résultant d'un prêt contracté pour financer l'acquisition d'un immeuble bâti, les intérêts sont d'office à considérer comme frais d'obtention, c'est-à-dire en tant que dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes ;

Considérant qu'en général, les dépenses sont à ranger parmi les différentes rubriques, conformément à l'application du principe dit « de subsidiarité », par lequel il y a lieu de comprendre que les dépenses doivent être classées de par leur nature économique, de sorte à ce qu'elles ne puissent ranger dans une catégorie déterminée si elles appartiennent de par leur nature à une autre ; qu'en vertu [dudit] *principe de subsidiarité régissant les différentes catégories de revenus prévues à l'article 10 L.I.R., les intérêts débiteurs ne sont pas déductibles dans la catégorie des dépenses spéciales, lorsqu'ils peuvent être portés en déduction dans le cadre d'une autre catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent économiquement, même si leur montant dépasse celui qui s'avère susceptible de déduction, la nature des dépenses ne faisant pas fonction de leur montant mais de leur relation économique ; qu'en l'espèce il existe un lien causal entre lesdits intérêts débiteurs et le revenu provenant de la fixation de la valeur locative forfaitaire, engendrée par la résidence principale des réclamants ; que les intérêts débiteurs sont, partant, déductibles dans le cadre de la détermination du revenu net provenant de la location de biens ;*

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;

Considérant que le redressement des impositions sur le revenu des années 2003 et 2004 fait l'objet des annexes qui constituent des parties intégrantes de la présente décision ; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif, le 6 novembre 2012, les époux AAA-BBB ont fait introduire, un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 3 août 2012.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre

administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de leurs recours, les demandeurs expliquent d'abord quant aux faits que Monsieur AAA aurait exercé une activité de réviseur d'entreprises au Grand-Duché de Luxembourg entre 1992 et 1997 et que, par la suite, il aurait été employé auprès de la société anonyme ….. jusqu'en 2003, année au cours de laquelle son employeur aurait mis fin à son contrat de travail en raison de restructurations internes.

Monsieur AAA aurait alors décidé d'ouvrir une fiduciaire en nom personnel sous la dénomination de CCC. Malgré ses démarches, la fiduciaire n'aurait cependant pas généré de bénéfices, de sorte qu'il aurait finalement signé un contrat de travail à durée indéterminée auprès d'une autre société.

Les demandeurs soutiennent que le résultat de l'activité indépendante de Monsieur AAA aurait consisté en une perte de 13.162 euros concernant l'année 2003 et de 10.518,60 euros concernant l'année 2004. Ils expliquent que le bureau d'imposition n'aurait pris en compte qu'une partie desdites pertes dans les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2003, respectivement 2004 émis le 36 avril 2006, tandis que le directeur aurait refusé dans la décision déférée de prendre en compte toute perte réalisée.

Les demandeurs reprochent au directeur d'avoir retenu que les activités indépendantes de Monsieur AAA n'auraient pas été exercées dans un but de lucre au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR ». Ils estiment que la notion de « *but de lucre* » se référerait à une activité exercée dans le but d'en retirer un avantage matériel, de sorte qu'il y aurait lieu d'examiner le critère de l'existence d'un but de lucre dans le chef de l'activité de Monsieur AAA en fonction de son intention au cours des années 2003 et 2004. A cet égard, ils font valoir que Monsieur AAA aurait exercé son activité d'expert-comptable à titre indépendant dès l'arrivée à terme de sa relation de travail avec son ancien employeur. Par ailleurs, même si le ménage des époux AAA-BBB avait bénéficié du salaire de Madame BBB, Monsieur AAA se serait entièrement consacré entre 2003 et 2004 à son activité d'expert-comptable indépendant. Son attitude aurait ainsi été particulièrement raisonnable, dans la mesure où il aurait établi un plan financier en bonne et due forme afin de ne rien laisser au hasard, et en allant même jusqu'à renoncer à la création de sa société afin de ne pas grever son activité nouvelle de dépenses incompressibles telles que les frais de notaire. Les expectatives de Monsieur AAA n'auraient pas été irréalisables au vu du plan financier établi au début de son activité en mai 2003.

Les demandeurs estiment encore que Monsieur AAA aurait effectivement déployé des efforts qui auraient nécessairement dû aboutir à un rendement économique, parmi lesquels :

« - *la création de logos, de cartes de visites, de papier en-tête et de plaquettes de présentation pour l'activité d'expert-comptable du requérant ;*
- la réservation d'un nom de domaine, la création d'un site internet et d'adresses email professionnelles ;

- l'envoi de courriers de présentation de l'activité indépendante du demandeur à des clients potentiels rencontrés lors de réunions « Networking » ;
- la création d'un communiqué de presse pour le lancement de l'activité indépendante du demandeur ;
- la participation du demandeur à de nombreux évènements, dont le « Britain in Luxembourg Exhibition » s'étant tenue aux Foires Internationales les 13 et 14 septembre 2003, au cours duquel le demandeur a présenté ses activités en qualité d' intervenant ;
- la participation du demandeur à de nombreux évènements organisés par la British Chamber of Commerce for Luxembourg, à laquelle le demandeur est affilié, dont un Golf Day ayant donné lieu à de nombreuses prises de contacts;
-l'émission d'offres de services à l'attention de clients potentiels, ainsi que la rédaction de récapitulatifs en matière fiscale à la demande de clients potentiels ;
- la participation du demandeur à un événement « Tower Training & Consulting ».

Les demandeurs concluent qu'il serait avéré que l'activité de Monsieur AAA aurait été exercée dans un but de lucre et qu'il y aurait partant lieu de réformer la décision déférée et de prendre en compte les pertes subies par Monsieur AAA de …. euros pour l'année 2003, et de …. euros pour l'année 2004.

Le délégué du gouvernement fait valoir qu'en vertu de l'article 91, alinéa 1, point 1 LIR le bénéfice provenant de l'exercice de l'activité d'expert-comptable à titre indépendant serait considéré, parmi d'autres, comme un bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, pour autant que l'activité soit exercée d'une façon indépendante.

Il estime encore que l'article 91 LIR ne ferait que ranger dans une catégorie de revenus particulière le bénéfice engendré par certaines activités qui, à défaut de cette mesure, serait considéré comme bénéfice commercial. Par ailleurs, sauf exceptions, visées à l'article 93 LIR, les dispositions des articles 16 à 60 LIR et concernant le bénéfice commercial, seraient également applicables au bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale. Ainsi, tout comme le bénéfice commercial, le bénéfice de l'exercice d'une profession libérale trouverait son origine dans une activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale (article 14 n° 1 LIR). Ainsi, ces quatre conditions devraient être remplies simultanément pour qu'une imposition d'un bénéfice ou d'une perte résultant de l'exercice d'une profession libérale puisse avoir lieu.

Le délégué du gouvernement soutient qu'en l'espèce il ne ferait pas de doute que l'activité de Monsieur AAA aurait été exercée de façon indépendante et de manière permanente, mais qu'il ressortirait des faits et circonstances de la cause que l'activité d'expert-comptable n'aurait pas été exercée dans un but de lucre ni qu'il y aurait effectivement eu participation à la vie économique en général. Le représentant étatique se réfère à un arrêt du Conseil d'Etat du 7 mai 1958, inscrit sous le numéro 5456 du rôle, pour soutenir qu'il serait constant que les « *visées personnelles d'obtenir un gain au sens de la loi fiscale doivent être réalisables et qu'il ne suffit pas qu'elles se manifestent sous l'aspect d'efforts impropres* à *aboutir à un rendement économique* ». Or, en l'espèce, le contribuable n'aurait en réalité pas procédé à la recherche d'un gain pécuniaire et il n'aurait pas adopté un comportement économiquement raisonnable, indispensable pour une telle recherche. Il n'aurait pas déployé les efforts nécessaires et proportionnés propres à aboutir à un rendement économique. Ainsi, suivant les déclarations de l'impôt sur le revenu des années 2003 et 2004, Monsieur AAA n'aurait non seulement pas réalisé de bénéfice, mais même pas encaissé la moindre recette.

Le délégué du gouvernement estime encore que les demandeurs se seraient à tort référés au jugement précité du 10 janvier 2007 dans la mesure où il serait clair que Monsieur AAA n'aurait pas adopté un comportement économiquement raisonnable tel que visé par le tribunal dans ledit jugement.

Le délégué du gouvernement ajoute que les quelques pièces versées par les demandeurs pourraient tout au plus traduire certains commencements de recherches de contacts professionnels, ou une indication que Monsieur AAA aurait probablement eu l' « idée » d'établir une activité indépendante de profession libérale. Or, de telles tentatives seraient objectivement impropres à aboutir à un quelconque rendement économique, voire à une quelconque recette. Il en serait de même des ébauches de « business plan » datées au 15 octobre 2003, qui pourraient tout au plus traduire des « idées » vagues concernant, le cas échéant, une activité future.

À titre subsidiaire, le délégué du gouvernement fait valoir quant à la pièce n° 7 versée en cause par les demandeurs et intitulée *« business plan pour les trois premières années d'activité (2003, 2004, 2005) »,* qu'elle serait totalement abstraite, sans lien avec une activité concrète qu'aurait mise en oeuvre Monsieur AAA, et par ailleurs irréaliste. Selon le délégué du gouvernement ce document aurait trait à l'activité d'une société étant donné qu'il se référerait notamment à un « *shareholder equity* » et au capital minimum de 12.500 euros d'une société à responsabilité limitée, ainsi qu'à des réserves et des impôts de société. Le délégué du gouvernement conclut que Monsieur AAA n'aurait pas établi de plan financier correspondant à la prétendue activité indépendante exercée dans un but de lucre à laquelle il se serait, d'après ses termes, « *entièrement consacré en 2003 et 2004* ». De plus, le document serait daté au 15 octobre 2003, alors que l'activité, aurait commencé en mai 2003, de sorte que que ce document aurait donc été établi bien postérieurement. Finalement, le délégué du gouvernement estime au vu des différents montants mis en exergue que ce document aurait trait à des années entières (selon les indications de l'acte introductif, il s'agirait des années 2003, 2004 et 2005), sans tenir compte du fait que la prétendue activité aurait commencé vers la moitié de l'année 2003 seulement.

Le délégué du gouvernement conclut que les pièces versées en cause par les demandeurs n'établiraient pas que Monsieur AAA aurait déployé les efforts nécessaires et proportionnés propres à aboutir à un rendement économique par le biais d'une activité de profession libérale. Par ailleurs, le délégué du gouvernement signale que le revenu net provenant d'une activité salariée déclaré par Monsieur AAA au titre de l'année 2003 se serait élevé à …. euros, celui de son épouse à …. euros. Pour ce qui est de l'année 2004, le revenu net en provenance d'une activité salariée déclaré par le demandeur aurait été de …. euros et celui de son épouse de …. euros. Ainsi, les pertes engendrées par l'activité de Monsieur AAA auraient été régulièrement épongées par ses autres revenus et notamment par son salaire, de même que par le salaire de son épouse. Le délégué du gouvernement estime que ces autres revenus, ainsi que ceux de l'épouse de Monsieur AAA, lui auraient permis de subvenir à ses besoins.

Le délégué du gouvernement relève encore que les frais déclarés pour les années 2003 et 2004 en relation avec la prétendue activité d'expert-comptable qui aurait été poursuivie dans un but de lucre, auraient consisté en des sommes considérables déboursées à titre d'annonces et de publicité, de frais de voyage et de représentation, de frais de voiture et de travaux exécutés par des tiers, sans que jamais la moindre recette pécuniaire ne se soit

réalisée. Le délégué du gouvernement conclut qu'il n'existerait pas de lien entre les dépenses effectuées par Monsieur AAA et la recherche de la réalisation d'un revenu.

Enfin, il ajoute que toutes ces dépenses ainsi qu'une participation financière personnelle aux frais pourraient être régulièrement considérés comme indice d'une absence de but de lucre. La participation propre aux frais mettraient également en doute sa participation à la vie économique en général, le risque financier inhérent à la recherche d'une clientèle étant considérablement réduit par la contribution pécuniaire de Monsieur AAA et de son épouse.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs font valoir que la non réalisation de bénéfice ou encore de recettes par Monsieur AAA ne pourrait pas caractériser à elle seule une absence d'intention de lucre. Au contraire, les divers moyens investis par Monsieur AAA pour le déploiement de son activité d'expert-comptable tels que la création de logos, de carte de visites, de plaquettes de présentation, la création d'un communiqué de presse, les prises de contacts par le biais de la participation à des évènements organisés, démontreraient une recherche manifeste de gains pécuniaires. Ils ajoutent que si les frais en résultant pour les années 2003 et 2004 étaient réguliers, ces sommes ne seraient pas pour autant considérables et déraisonnables pour démarrer une activité d'expertise-comptable dans une perspective de rendement économique. Ils concluent que l'intention de lucre serait, dès lors, avérée en l'espèce.

Quant au reproche du délégué du gouvernement relatif à la participation de Monsieur AAA à la vie économique en général dans la mesure où le risque financier inhérent à la recherche de clientèle serait réduit par la contribution pécuniaire de Monsieur AAA et de son épouse, les demandeurs font valoir qu'il résulterait des travaux parlementaires de la loi sur l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967 relatifs à l'article 14 n° 1 que « *la participation à la vie économique générale exige que l'activité soit reconnaissable aux tiers comme participation de l'espèce et qu'il ne s'agisse pas d'une activité purement privée* ». En l'espèce, le demandeur se serait pleinement impliqué dans son activité en 2003 et 2004 en multipliant les prises de contacts professionnels, en proposant des offres de prestations de services à plusieurs clients potentiels, en participant à des évènements organisés notamment par la « British Chamber of Commerce for Luxembourg », de sorte qu'il serait nécessairement entré en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes. Ils contestent donc toute absence de participation de Monsieur AAA à la vie économique générale.

Le délégué du gouvernement insiste en substance dans son mémoire en duplique sur le fait que Monsieur AAA n'aurait en réalité pas procédé à la recherche d'un gain pécuniaire et il n'aurait pas adopté un comportement économiquement raisonnable, indispensable pour une telle recherche.

Il échet partant au tribunal de constater que les parties sont en désaccord sur la question de savoir si les activités d'expert-comptable exercées en 2003 et 2004 par Monsieur AAA ont été exercées dans un but de lucre au sens de l'article 14 LIR.

L'article 91, alinéa 1, point1 LIR dispose que « *est considéré comme bénéfice provenant d'une profession libérale le revenu net provenant des activités ci-après désignées, lorsque ces activités sont exercées d'une façon indépendante* », en énumérant sous son point (1) 1. notamment les activités d'experts comptables et fiscaux.

C'est à bon droit que le directeur a retenu que l'article 91 LIR ne fait que ranger dans une catégorie de revenus particulière le bénéfice engendré par certaines activités qui, à défaut

de cette mesure, serait considéré comme bénéfice commercial, et que les dispositions des articles 16 à 60 LIR concernant le bénéfice commercial sont applicables, en vertu de l'article 93 LIR, au bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant qu'elles soient compatibles avec les conditions d'exercice de la profession libérale.

Le directeur se réfère ensuite à l'article 14, point 1 LIR pour retenir que l'exercice d'une profession libérale doit correspondre à la recherche d'un but de lucre. Aux termes dudit article 14 : « *Sont considérés comme bénéfice commercial :*

1. le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale. Est réputée entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale. (…) ».

S'il est vrai que l'article 14 LIR qui définit le bénéfice commercial comme trouvant son origine dans une activité indépendante, à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, n'est pas expressément applicable au bénéfice provenant d'une profession libérale, force est néanmoins de retenir que sous l'intitulé *« bénéfices »* de la LIR figurent trois catégories de revenus, à savoir celle de bénéfice commercial, de bénéfice agricole et forestier ainsi que de bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale. Ces trois catégories relevant de la fiscalité de l'entreprise ont en commun qu'elles remplissent toutes les trois les critères requis pour les entreprises commerciales. Ainsi, elles sont exercées à titre indépendant et dans un but de lucre, elles présentent une certaine continuité et les contribuables les exerçant participent à la vie économique en général[1].

D'ailleurs, pour ces trois catégories d'activités la loi emploie uniformément le terme de bénéfice, qui suggère nécessairement un but de lucre. En effet, ce critère constitue le point commun de toute activité génératrice de revenus imposables et permet de les distinguer des activités semblables qui relèvent d'une simple gestion du patrimoine privé ou d'un mode de vie, resta en dehors du champ d'application de l'impôt sur le revenu. Les activités qui ne sont pas tournées vers la réalisation d'un profit ne sont pas des activités commerciales. Pour ne pas être motivées par des intentions financières, mais par des intérêts purement privés[2]. Ainsi, les dépenses faites sous ce point de vue et en rapport avec une telle activité, ne sont pas déductibles et elles ne sont pas considérées comme perte au sens de l'article 7 LIR. Dès lors, l'exercice d'une profession libérale implique nécessairement la recherche d'un gain[3].

En l'espèce, la partie étatique estime que Monsieur AAA n'aurait pas exercé son activité d'expert comptable dans un but de lucre, au motif que ses activités n'auraient généré aucun bénéfice et que de plus, elles n'auraient généré pas une seule recette. La partie étatique reproche encore à Monsieur AAA d'avoir, malgré l'absence de toute recette, déboursé des sommes considérables à titre d'annonces, de frais de publicité, de voyage, de représentation, de voiture et de travaux effectués par des tiers. Elle conclut ainsi à l'absence de lien entre les dépenses effectuées et la recherche de la réalisation d'un revenu, surtout en raison du défaut de toute rentrée d'argent.

---

[1] Alain Steichen, *Manuel de droit fiscal, Droit fiscal spécial*, Tome 2, éditions Saint Paul, 2006, p.1052, n° 1200.
[2] Alain Steichen, *op. cit*. p.1044, n° 1188.
[3] trib. adm. 10 janvier 2007, n° 21401 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°143.

Force est cependant au tribunal de constater qu'à elles seules des pertes chroniques, à elles seules, sont insuffisantes pour enlever le but de lucre à une profession libérale. S'il est ainsi bien vrai que la perspective d'un résultat global positif n'est pas impérative, néanmoins faut-il que le contribuable procède à la recherche d'un gain pécuniaire, recherche qui s'exprime dans un comportement économiquement raisonnable, c'est-à-dire que les expectatives du contribuable doivent être réalisables et surtout qu'il doit déployer les efforts nécessaires et proportionnés propres à aboutir à un rendement économique. Dans l'hypothèse où la recherche d'un tel gain fait défaut, il y a lieu de présumer que l'activité répond uniquement aux aspirations et motivations personnelles du contribuable. S'y ajoute que si le contribuable dispose d'autres revenus qui lui permettent de subvenir à ses besoins personnels, l'exercice d'une profession libérale, qui ne fait qu'accumuler des dettes, correspond *a priori* à la satisfaction d'aspirations personnelles[4].

En l'espèce, il ressort des pièces soumises au tribunal que Monsieur AAA a débuté son activité d'expert comptable suite à la fin de son contrat de travail le liant à son ancien employeur, soit au plus tôt le 14 janvier 2003 et qu'il a mis fin à ses activités en septembre 2004 dès la signature d'un contrat de travail à durée indéterminée auprès d'un nouvel employeur. Force est dès lors de constater que Monsieur AAA n'a exercé la profession libérale que pendant une assez brève période, à savoir tout au plus dix-huit mois. Il échet, par ailleurs, de constater qu'en ce qui concerne l'année 2003, Monsieur AAA a déclaré des revenus net provenant d'une activité salariée d'un montant de …. euros et son épouse a déclaré des revenus d'un montant de … euros. En ce qui concerne l'année 2004 les revenus nets provenant d'une activité salariée déclarés par Monsieur AAA se sont élevés à …. euros et ceux de son épouse à …. euros. Au vu de ces montants, le tribunal est amené à conclure que Monsieur AAA, respectivement le ménage des époux AAA-BBB, disposait de revenus lui permettant amplement de subvenir à ses besoins et de couvrir les dettes accumulées par l'exercice de son activité d'expert-comptable.

Par ailleurs, il ressort des déclarations de l'impôt sur le revenu des années 2003 et 2004 et il n'est d'ailleurs pas contesté en cause par les demandeurs, que les activités d'expert-comptable exercées par Monsieur AAA en 2003 et 2004 n'ont généré aucun bénéfice, ni même aucune recette. En effet, s'il ressort certes des pièces versées en cause par les demandeurs que Monsieur AAA a fait certaines diligences en vue de démarcher des clients, il ne ressort d'aucun élément du dossier qu'il ait eu ne serait-ce qu'un seul client au cours des années 2003 et 2004. Il s'y ajoute qu'il ressort des pièces versées au dossier et des déclarations des demandeurs que parallèlement à l'absence totale de recettes, Monsieur AAA a engagé des dépenses considérables pour son activité exercée en nom personnel. Ainsi, Monsieur AAA a déclaré des dépenses d'un montant de …. euros concernant l'année 2003 et d'un montant de … euros concernant l'année 2004. Les dépenses engagées ne sont partant pas proportionnées aux recettes générées, de sorte que le tribunal est amené à conclure que Monsieur AAA n'a pas exercé son activité d'expert-comptable dans l'objectif de réaliser un bénéfice et en tout état de cause, qu'il n'a pas adopté un comportement économiquement raisonnable.

Par conséquent, au vu de la faible durée de l'exercice de l'activité d'expert comptable par Monsieur AAA, de l'absence totale de recettes, de l'existence d'autres revenus ayant permis de subvenir à ses besoins et des dépenses élevées et non proportionnées aux revenus, le tribunal est amené à conclure que Monsieur AAA n'a pas exercé son activité d'expert-

[4] trib. adm. 10 janvier 2007, n° 21401 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°143.

comptable dans un but de lucre, de sorte que les conditions pour la déduction de la perte résultant de son activité d'expert comptable à titre indépendant ne sont plus remplies.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation des demandeurs et que le recours est à rejeter pour être non fondé.

Au vu de l'issue du litige, la demande en obtention d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.000 euros formulée par les demandeurs est à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.000 euros formulée par les demandeurs ;

condamne les demandeurs aux frais de l'instance.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 2 décembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill | s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 2.12.2013
Le greffier du tribunal administratif